
Datum: 16.06.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2822/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0616.8K2822.14E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 24.11.2010 bzw. 02.08.2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 29.07.2014 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden zu 80 v.H. der Klägerin und zu 20 v.H. dem Beklagten auferlegt.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung einer Milchreferenzmenge, die nach Beendigung eines Pachtvertrages an den Verpächter übergegangen war, dem Veräußerungserlös im Hinblick auf einen Teileinzug der

2

Milchreferenzmenge zu Gunsten der Landesreserve gemäß § 48 Abs. 3 Milchquotenverordnung (MilchquotenV) ein um 33% gekürzter Buchwert gegenüberzustellen ist.

Die verheiratete Klägerin wurde in den Streitjahren gemäß § 26 a Einkommensteuergesetz (EStG) getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Rahmen ihres Jahresabschlusses für das Wirtschaftsjahr vom 01.07.2008 bis 30.06.2009, auf den im Übrigen verwiesen wird, beantragte die Klägerin die Berücksichtigung eines Aufwands in Höhe von 15.369,43 EUR bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Diesem Betrag liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: 3

Dem Vater der Klägerin war seit dem 02.04.1984 eine Milchreferenzmenge von 83.500 kg zugeteilt worden, die nach Stilllegung und Aussetzung noch 76.402 kg betrug. Das gesamte Milchlieferrecht bezog sich ausschließlich auf nach § 55 Abs. 1 EStG bewertete Flächen. Der von dem Buchwert für Grund und Boden hierfür abgespaltene Buchwert betrug bezogen auf eine Referenzmenge von 83.500 kg 30.060 DM (15.369,43 EUR). Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ging der landwirtschaftliche Betrieb zum 01.07.1997 auf die Klägerin über. Die Klägerin erhielt im Wirtschaftsjahr 2008/2009 die bislang verpachtete Milchreferenzmenge in Höhe von nunmehr 76.384 kg zurück. Hiervon musste sie 33% (25.207 kg) zum 01.04.2008 unentgeltlich in die Landesreserve einstellen. Die verbliebene Milchquote von 51.177 kg veräußerte sie zum 01.11.2008 über die Verkaufsstelle zu einem Preis von 19.146,59 EUR. Den in die Landesreserve eingestellten Anteil buchte die Klägerin, ebenso wie den Buchwert, der auf die Veräußerung entfiel, im Wirtschaftsjahr 2008/2009 gewinnmindernd aus. 4

Der Beklagte berücksichtigte den Buchwertabgang für 2008 zunächst - wie erklärt - im vollen Umfang gewinnmindernd. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Nach Überprüfung durch den Allgemeinen Landwirtschaftlichen Sachverständigen (ALS) ließ er mit Bescheiden vom 24.11.2010 (2008) bzw. 02.08.2011 (2009) den geltend gemachten Aufwand für die Einstellung der Milchquote in die Landesreserve nicht mehr zum Abzug zu und berücksichtigte lediglich einen Buchwert i.H.v. 9.420,05 EUR gewinnmindernd. 5

Mit den hiergegen eingelegten Einsprüchen vom 29.11.2010 und 08.08.2011 vertrat die Klägerin die Auffassung, dass es sich bei der Milchquote um ein einheitliches Wirtschaftsgut handele. Sie habe nicht die Möglichkeit gehabt, den Abzug in die Landesreserve zu verhindern. Entsprechend seien auch 100% des Buchwerts anzusetzen und nicht nur 67%. 6

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 29.07.2014 als unbegründet zurück. Da sich das gesamte Milchlieferrecht der Klägerin ausschließlich auf nach § 55 Abs. 1 EStG bewertete Flächen bezogen habe, sei seiner Auffassung nach bei der Ermittlung eines etwaigen Veräußerungsgewinns grundsätzlich der auf die verkaufte Menge entfallende Anteil der vom Grund und Boden abgespaltenen Gesamtmilchreferenzmenge zu berücksichtigen. Der Buchwert, der vom Grund und Boden für die Milchquote abgespalten worden sei, habe insgesamt 15.369,43 EUR betragen. Unter Berücksichtigung der in § 48 Abs. 3 MilchquotenV getroffenen Regelungen sei daher zu Recht zunächst eine gewinnneutrale Ausbuchung der auf die zu Gunsten der Landesreserve eingezogene Teilmenge von 25.207 kg vorgenommen und sodann ? ausgehend von dem verbleibenden Restbuchwert der Milchreferenzmenge ? zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns der anteilig auf die über die Verkaufsstelle für Milchquoten der Landwirtschaftskammer verkaufte Milchreferenzmenge entfallende Buchwert dem Veräußerungserlös gegenübergestellt worden. 7

Mit der hiergegen am 01.09.2014 erhobenen Klage hält die Klägerin an ihrer Auffassung fest, dass der Beklagte zu Unrecht eine gewinnneutrale Ausbuchung der auf die zu Gunsten der Landesreserve eingezogene Milchreferenz-Teilmenge von 25.207 kg vorgenommen habe. Wenn Pachtverträge über Milchlieferrechte nach dem 31.03.2000 beendet würden, falle eine verpachtete Milchquote entweder unter Abzug von 33% zu Gunsten der Landesreserve auf den Verpächter zurück und werde dann ggfl. vom Verpächter über die Milchbörse an einen Dritten veräußert oder sie falle in vollem Umfang auf den Verpächter zurück und werde zu einem Preis von 67% des Gleichgewichtspreises vom Pächter übernommen (Übernahmerecht des Pächters). In diesem Fall erfolge in der Regel kein 33%-er Abzug zu Gunsten der Landesreserve. Wenn im 2. Fall das Milchlieferrecht vom bisherigen Pächter zu einem Preis in Höhe von 67% des Gleichgewichtspreises übernommen werde, sei im Regelfall keine Abschreibung des Buchwertes der Milchquote vorzunehmen. Da es sich um einen Veräußerungsvorgang zwischen fremden Dritten handele, sei der „verbilligte“ Kaufpreis steuerlich unbeachtlich und rechtfertige grundsätzlich keine Buchwertverkürzung.

Erhalte ein Verpächter ein Milchlieferrecht aus seinem abgelaufenen Pachtvertrag zurück, würden dabei gem. § 48 Abs. 3 MilchquotenV grundsätzlich 33% des Milchlieferrechts zu Gunsten der Landesreserve eingezogen. Die verbleibende Menge könne dann über die Milchquotenbörse veräußert werden. Den Einzug zu Gunsten der Landesreserve als getrennten Abgang vom Veräußerungsvorgang zu werten, entspräche nicht dem wirtschaftlichen Ergebnis des streitigen Vorgangs. Sinn der vorliegenden Kürzung der Milchreferenzmenge in Höhe von 33% sei es, die Besserstellung der aktiven Milcherzeuger gegenüber den Verpächtern zu erreichen. Die Verpachtung von Milchlieferrechten habe zu erhöhten Pachtpreisen geführt. Ziel der Regelung sei es aber gewesen, den Milcherzeugern die Milchlieferrechte möglichst günstig zur Verfügung zu stellen. Somit hätte theoretisch der Klägerin über die Milchbörse ein um 33% geminderter Verkaufspreis gezahlt werden können. Dies sei aber technisch nicht möglich gewesen, weil sich die Handelspartner an der Milchquotenbörse anonym gegenüberstünden und nur ein einheitlicher Gleichgewichtspreis ermittelt werde. In beiden dargestellten Fällen werde das vollständige Lieferrecht zu einem verbilligten Preis veräußert. Wirtschaftlich seien die beiden Fälle identisch und auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gleich zu behandeln. Folglich sei im Fall des Einzugs zu Gunsten der Landesreserve der unverminderte Buchwert dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen.

Die Klägerin beantragt, 10

die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 24.11.2010 bzw. 02.08.2011 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2014 mit der Maßgabe zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 5.949 EUR bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt werden; 11

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären; 12

hilfsweise – für den Fall des Unterliegens – die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Seiner Auffassung nach handele es sich bei den von der Klägerin dargestellten Fallkonstellationen nicht um vergleichbare Sachverhalte. Übernahme der Pächter im Rahmen seines Übernahmerechts die Quote zu 100%, dann handele es sich um die Veräußerung 16

einer 100%-igen Quote gegen verbilligtes Entgelt. Dem Verpächter entstehe somit tatsächlich keine Vermögenseinbuße. Auch in diesen Fällen wäre unter den Anwendungsvoraussetzungen des § 55 Abs. 6 EStG ein Verlust außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Veräußere der Verpächter jedoch unter entschädigungslosem Einzug einer 33%-igen Milchquote zu Gunsten der Landesreserve den verbleibenden Anteil der Milchquote von lediglich 67%, so entstehe eine Vermögenseinbuße beim Verpächter. In diesen Fällen sei der Buchwert der Milchquote zunächst erfolgsneutral auszubuchen. Soweit der Buchwert vom Grund und Boden abgespalten worden sei, der der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG unterliege, dürfe der Buchwertabgang den Gewinn nicht mindern.

Die Streitsache wurde am 16.06.2016 vor dem Senat mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 17

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 18

Die Klage ist begründet, soweit der Beklagte lediglich einen Buchwert aus der Milchreferenzmenge i.H.v. 9.420,05 EUR statt richtigerweise 10.297 EUR gewinnmindernd berücksichtigt hat. Im Übrigen ist sie unbegründet. 19

Bei dem durch Milchgarantiemengenverordnung (MGV) vom 25.05.1984 eingeführten Milchlieferungsrecht handelt es sich nach Auffassung des BFH, der der erkennende Senat folgt, um ein vom Grund und Boden abgespaltenes immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1999 IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61). Die Abspaltung der Milchreferenzmenge von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden hat zur Folge, dass die Anschaffungskosten des Grund und Bodens zum Teil auch der Milchreferenzmenge zuzuordnen sind. Dazu sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten bzw. der diese ersetzende Pauschalwert gemäß § 55 EStG (fiktive Anschaffungskosten) im Verhältnis der am Tag der Ausfertigung der MGV (25.05.1984) für die Milchreferenzmenge einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen. Gegebenenfalls ist dieser Wert zu schätzen (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000 IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64). Seit dem Wegfall der Flächenakzessorietät des Milchlieferrechts zum 30.09.1993 mit der 29. Verordnung zur Änderung der MGV vom 24.09.1993 (BGBl. I 1993, 1659) sind zudem die Veräußerung oder die Entnahme des Grund und Bodens und des Milchlieferrechts getrennt zu beurteilen. Bei einer Veräußerung der Milchreferenzmenge ist dementsprechend dem Erlös aus der Veräußerung ein aus dem Wert des Grund und Bodens abzuleitender Buchwert der Milchreferenzmenge gegenzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2003 IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403). Im Fall der Einziehung eines Teils der Milchreferenzmenge z.B. durch Stilllegung oder Aussetzung steigt aufgrund der Verknappung der Wert des Milchlieferrechts bezogen auf die jeweiligen Teilmenge, so dass der Buchwert lediglich auf eine geringere Menge entfällt. Die Referenzmenge je kg ist durch die insgesamt erfolgte Verknappung wertvoller geworden, so dass die Kürzungen auf den Buchwert der Milchreferenzmenge keinen Einfluss hatten (vgl. auch BMF-Schreiben vom 14.01.2003, BStBl. I 2003, Rdnr. 26). 20

Ausgehend hiervon ist die von dem Beklagten vorgenommene Ermittlung des Veräußerungsgewinns insoweit zu beanstanden als dieser nicht den Buchwert auf die zum Stichtag der Ausfertigung der MGV (25.05.1984) zugewiesene Milchreferenzmenge von 83.500 kg zu Grunde gelegt hat (15.369,43 EUR), sondern durch das Abstellen auf die tatsächlich veräußerte Milchquote von 51.177 kg im Verhältnis der zu diesem Zeitpunkt zugewiesenen Milchquote von 76.384 kg von einem niedrigeren Buchwert ausgegangen ist. Im Hinblick auf das zum Stichtag 25.05.1984 dem Vater der Klägerin zugeteilte 21

Milchlieferrecht war eine Abspaltung von dem pauschalen Buchwert des Grund und Bodens vorgenommen worden. Dementsprechend ist bei der Ermittlung eines etwaigen Veräußerungsgewinns grundsätzlich der auf die verkaufte Menge entfallende Anteil des vom Grund und Boden abgespaltenen Gesamtbuchwerts der Milchreferenzmenge (15.369,43 EUR) zu berücksichtigen. Der Buchwert, der auf die unentgeltlich an die Landesreserve zurückgegebene Milchquote entfällt, beträgt daher 5.072 EUR (15.369,43 EUR x 33%) und der auf die veräußerte Milchquote entfallende Buchwert 10.297 EUR (15.369,43 EUR x 67%). Dieser Betrag ist gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht den auf die eingezogene Milchreferenzmenge entfallenden Buchwert (5.072 EUR) nicht zum Abzug zugelassen. 22

Nach der Rechtsprechung des BFH, welcher sich der erkennende Senat anschließt, ist zu beachten, dass ein Verlust, der sich aus der Veräußerung einer Milchreferenzmenge ergibt, deren Buchwert vom pauschalen Buchwert des Grund und Bodens nach § 55 Abs. 1 EStG abgespalten worden ist, auch der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG unterliegt und deshalb steuerlich unberücksichtigt bleiben muss (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000 IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64). Hieraus folgt, dass auch Verluste, die aus der Veräußerung, Aufgabe bzw. Einziehung eines Teils der Milchreferenzmenge entstehen, unbeachtlich sind. 23

Nach § 48 Abs. 3 MilchquotenV gehen, soweit die in § 48 Abs. 1 MilchquotenV genannten Pachtverträge beendet werden, die entsprechenden Quoten auf den Verpächter mit der Maßgabe über, dass 33% der übergehenden Quote zu Gunsten der Reserve des Landes, in dem der Betriebssitz des Pächters liegt, eingezogen werden. Dabei vollzieht sich nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG), welcher der Senat folgt, der Übergang der Referenzmenge (Quote) von dem Pächter auf den Verpächter unmittelbar kraft Gesetzes, während der Drittelabzug zu Gunsten der staatlichen Reserve durch Verwaltungsakt verfügt werden muss (BVerwG-Urteil vom 02.10.2007 3 C 12/07, AUR 2008, 146). Die Vorschrift bewirkt daher zum einen den gesetzlichen Referenzmengenübergang und stellt zugleich die Ermächtigungsgrundlage für den Drittelabzug zu Gunsten der staatlichen Reserve dar. Angesichts dieser gesetzlichen Regelungen und der dadurch bedingten zeitlichen Abfolge vollziehen sich - wie auch im Streitfall - die Vermögensabgänge in der Regel in der Weise, dass zunächst mit Beendigung des Pachtvertrages die verpachtete Milchreferenzmenge von Gesetzes wegen an den Verpächter zurückgewährt wird und sodann 33% dieser zurückgewährten Menge durch Verwaltungsakt - entschädigungslos - zu Gunsten der staatlichen Reserve eingezogen werden. Die verbleibende Menge wird sodann in der Regel durch den Verpächter veräußert. 24

So verhielt es sich hier. Der Einzug zu Gunsten der Landesreserve (25.207 kg) erfolgte zum 14.08.2008, die Veräußerung (51.177 kg) zum 02.11.2008. 25

Da Einnahmen durch den Einzug von 25.207 kg zu Gunsten der staatlichen Reserve nicht erzielt wurden, stellt er für die Klägerin eine tatsächliche Vermögenseinbuße dar. Dieser Vorgang hat im Hinblick auf die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG gewinnneutral zu erfolgen. Denn der auf die eingezogene Menge entfallende Buchwert ist von dem Grund und Boden abgespalten worden, der der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG unterliegt. Der Buchwertabgang, der eigentlich im Zeitpunkt der Einziehung der Referenzmenge für die staatliche Reserve als Betriebsausgabe zu berücksichtigen wäre, darf nach dieser Vorschrift den Gewinn nicht mindern (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000 IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64). Lediglich hinsichtlich der Veräußerung der verbliebenden Milchquote von 51.177 kg ist der auf diesen Anteil entfallende Buchwert der Milchreferenzmenge zu ermitteln und dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen. 26

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die den § 48 Abs. 3 bzw. § 49 Abs. 3 MilchquotenV unterliegenden Fälle weder wirtschaftlich noch rechtlich gleich zu behandeln. Der Verordnungsgeber hat hier unterschiedliche Regelungen für den Fall der Übernahme der Milchreferenzmenge durch den Pächter einerseits und der Veräußerung an einen anderen Erwerber nach Beendigung eines Pachtvertrages andererseits getroffen. Während bei einem Übergang an den Verpächter nach Beendigung des Pachtvertrages grundsätzlich 33% zu Gunsten der Landesreserve eingezogen werden und sodann in der Regel über die Verkaufsstelle für Milchquoten lediglich noch die verbleibende Milchreferenzmenge (67%) an Dritte veräußert wird, erhält der Pächter, wenn er von seinem Übernahmerecht nach § 49 Abs. 3 MilchquotenV Gebrauch macht, grundsätzlich 100% der Milchreferenzmenge von dem Verpächter zu einem Gleichgewichtspreis von 67%. Bereits diese divergierende Ausgestaltung der Regelungen, welche unterschiedliche Sachverhalte erfassen (Einziehung zu 33% und Veräußerung zu 67% gegenüber Veräußerung zu 100%), stellt einen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung der beiden Fallgruppen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns dar (ausführlich Urteil FG Schleswig-Holstein vom 07.05.2008 5 K 237/06, EFG 2008, 1715; aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 09.09.2010 IV R 31/08, BFH/NV 2011, 413).

27

Im Fall des Einzugs zu Gunsten der Landesreserve nach § 48 Abs. 3 MilchquotenV wird nicht insgesamt eine Kürzung bzw. Stilllegung der Gesamt-Anlieferungs-Referenzmenge vorgenommen, sondern im Einzelfall bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 48 Abs. 3 MilchquotenV das Milchlieferrecht in Höhe von 33% der zurückgewährten Milchreferenzmenge dem Verpächter tatsächlich entzogen. Dieser erleidet eine tatsächliche Vermögenseinbuße. Der Buchwert der Milchreferenzmenge ist daher in diesem Fall um den auf den eingezogenen Anteil entfallenden (Teil-)Buchwert im Hinblick auf die Verlustausschussklausel des § 55 Abs. 6 EStG gewinnneutral zu vermindern (vgl. auch Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Abschnitt A, Rn. 1492a; Schmidt/Kulosa, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl. 2016, § 13 EStG Rdnr. 254).

28

Der von der Klägerin vorgetragene Aspekt, dass es Sinn der vorliegenden Kürzung der Milchreferenzmenge sei, die Besserstellung der aktiven Milcherzeuger gegenüber den Verpächtern zu erreichen, rechtfertigt es nicht, die unterschiedlichen Fallkonstellationen gleich zu behandeln. Im Gegenteil führt gerade die Fallvariante, nach der der ehemalige Pächter die Milchquote übernimmt, dazu, dass der bisherige aktive Milcherzeuger in seiner Funktion verbleibt, während Einziehung und Veräußerung der Milchquote zum einen mit dem Ergebnis der Reduktion von Milchquoten erfolgt und zum anderen zu einer Umverteilung von Quoten führt.

29

Aus den dargelegten Gründen ergibt sich auch aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch der Klägerin darauf, dass sowohl die Fälle des § 48 Abs. 3 MilchquotenV als auch des § 49 Abs. 3 MilchquotenV hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns in der von ihr begehrten Weise behandelt werden müssten, nämlich dass dem Veräußerungserlös der Buchwert, der anteilig auf 100% der nach Beendigung des Pachtvertrags an den Verpächter übergebenen Milchreferenzmenge entfällt, gegenüber zu stellen sei. Hierfür wäre Voraussetzung, dass der Verordnungsgeber ohne hinreichenden Grund Gleiches ungleich bzw. Ungleiches gleich behandelt hat. Ebenso wie Gesetze können auch Verordnungen nur in eingeschränktem Maße von den Gerichten daraufhin untersucht werden, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten worden ist. Denn ebenso wie der Gesetzgeber hat der Verordnungsgeber im Rahmen seiner gesetzlichen Ermächtigung ein weites Ermessen bei der Ausgestaltung seiner Verordnungen (vgl. BFH-Urteil vom 26.05.1992 VII R 97/90, juris). Im Streitfall hat der Verordnungsgeber, wie bereits dargelegt, im Rahmen der

30

MilchquotenV zwei unterschiedliche Fallkonstellationen auch rechtlich unterschiedlich eingeordnet. Ein Fehler bei der Ausgestaltung der streitigen Verordnung, der zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz führen könnte, ist daher nicht feststellbar.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO. 31

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig zu erklären. 32

In Anbetracht der Tatsache, dass - wie die Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat - im Hinblick auf das vorliegende Verfahren eine erhebliche Anzahl von Einspruchsverfahren bei anderen Finanzämtern ruhen, war die Revision, obwohl es sich um auslaufendes Recht handelt, zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 33